

0- 792246

*На правах рукописи*



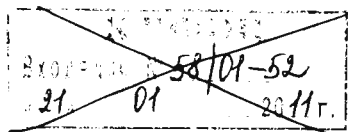
ЛУГОВКИНА ОКСАНА АЛЕКСЕЕВНА

**АУДИТ  
КОНСОЛИДИРОВАННОГО  
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет,  
статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Тольятти 2010



Работа выполнена в Тольяттинском государственном университете

Научный руководитель - кандидат экономических наук, доцент  
Шумилова Ирина Владимировна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Осипов Владимир Иванович

кандидат экономических наук, доцент  
Битюкова Татьяна Анатольевна

Ведущая организация - Ярославский государственный  
университет имени П.Г. Демидова

Защита состоится 12 февраля 2011 г. в 13 ч на заседании диссертационного  
совета Д 212.214.04 при Самарском государственном экономическом  
университете по адресу: ул. Советской Армии, д. 141, ауд. 325, г. Самара,  
443090

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета

Автореферат разослан 27 декабря 2010 г.



Ученый секретарь  
диссертационного совета

A handwritten signature in black ink, likely belonging to the academic secretary.

Леонтьева Т.И

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Современный этап развития российской экономики закономерно связан с активно осуществляемыми процессами реструктуризации бизнеса. Для отечественной практики все более возрастающую актуальность приобретают процессы укрупнения экономических субъектов, создания сложных организационных систем, образования холдингов, концернов и финансово-промышленных групп, традиционно рассматриваемых как объединение (консолидация) основной (головной) и дочерних компаний с возможной многоуровневой системой интеграции. Благодаря этому достигается синергетический эффект: рост экономической эффективности всей консолидированной группы и каждого ее участника в отдельности, высокая конкурентоспособность (в особенности, на международном рынке), снижение транзакционных издержек от взаимодействия между предприятиями, связанными единым производственным процессом, что является последствием их консолидации.

Однако институт консолидации хозяйствующих субъектов для целей налогообложения в нашей стране находится на этапе становления.

Проблема консолидации в сфере налоговых отношений принимает все более масштабный характер, одной из составляющих которой является подтверждение данных показателей в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности, что может быть реализовано в рамках аудита консолидированного налогоплательщика. Фактически существующие рекомендации по формированию и подтверждению достоверности налоговых обязательств в консолидированной финансовой отчетности принципиально устарели не только в отношении базовых определений, но и в таких важных моментах, как определение стоимости инвестиций в зависимые компании, элиминирование нереализованной прибыли, возникающей в результате внутригрупповых операций.

Для устранения данного недостатка налогового законодательства необходимо ввести в РФ при исчислении налоговых обязательств широко используемую в зарубежных странах систему налогообложения консолидированных налогоплательщиков. Подтверждением служит разработка законопроекта "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков".

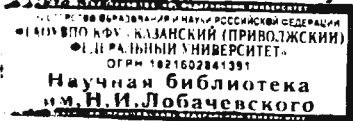
Аудит консолидированного налогоплательщика является одним из значимых направлений развития аудита в современных российских условиях. Влияние налогового аудита на оптимизацию налогов, повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности организаций

обусловлено существенностью налоговых обязательств в общей структуре расходов денежной наличности влиянием налогов на финансовую устойчивость организации, необходимостью предотвращения налоговых и уголовных санкций за нарушение налогового законодательства, а также противоречивостью отдельных нормативно-правовых актов, приводящей к многочисленным судебным разбирательствам. В процессе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитором возможна проверка вопросов правильности исчисления и уплаты налогов. Однако в отличие от аудита консолидированного налогоплательщика данные вопросы проверяются выборочным способом, и подчас объем выборки, приемлемый для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, является непрезентабельным.

Актуальность данной отрасли знаний связана в настоящее время со стратегией развития национальной экономики и требует не только решения проблем учета и отчетности, но и разработки процедуры аудита консолидированного налогоплательщика с учетом специфики экономической и управленческой деятельности участников группы.

С одной стороны, необходимость аудита консолидированного налогоплательщика подтверждается информационными потребностями различных групп пользователей, с другой стороны, особым вниманием налоговых органов к консолидированному налогоплательщику, а также заинтересованностью руководства группы компаний в оптимизации существующей налоговой нагрузки. При этом национальная методика аудита консолидированного налогоплательщика не достаточно рассмотрена и проработана, что подчеркивает актуальность данного исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Проблемы формирования налогооблагаемых баз по налогу на прибыль консолидированного налогоплательщика современными интегрированными структурами в настоящее время находятся в центре внимания ведущих отечественных и зарубежных ученых в области теории и практики бухгалтерского учета, финансового анализа деятельности и организации аудита в условиях действия рыночных отношений. Вопросы методик аудита, финансового анализа деятельности коммерческих организаций широко представлены в трудах Р.А. Алборова, Ю.А. Бабаева, А.М. Богомолова, В.Г. Гетьмана, Ю.А. Данилевского, М.В. Мельник, В.С. Плотникова, В.И. Подольского, С.И. Пучковой, Л.В. Сотниковой, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета и многих других ученых. Проблемы аудита консолидированных групп налогоплательщиков не нашли должного отражения в трудах отечественных ученых.



Среди зарубежных авторов, занимавшихся данной проблематикой, можно выделить Д. Александера, Р. Бредли, А. Бриттона, А. Йориссена, Д. Мориса, К. Ноубса, Р. Паркера, П. Фишера, Х. Херинга и Р. Хофмана.

Несмотря на огромный научный вклад названных ученых, следует отметить, что не в полной мере освещенными остаются вопросы теории, методики и организации аудита консолидированного налогоплательщика. В настоящее время в России отсутствует системное представление об аудите консолидированного налогоплательщика и особенностях его осуществления.

Неоднозначность различных вопросов данной проблемы указывает на необходимость разработки методики аудита консолидированного налогоплательщика путем переосмысления и расширения существующих понятий аудита индивидуального налогоплательщика, введения новых определений с целью применения их к аудиту консолидированного налогоплательщика.

**Целью диссертационного исследования** является разработка методики проведения аудита, подтверждающего обоснованность и достоверность процессов, возникающих при признании консолидированного налогоплательщика, для формирования налогооблагаемых показателей консолидированной группы и распределения налоговой нагрузки между ее участниками с учетом теоретических разработок зарубежных ученых и практического опыта российского аудита.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- систематизировать основные понятия и принципы консолидированного налогообложения и детализировать критерии признания консолидированного налогоплательщика для исчисления налоговых обязательств по налогу на прибыль в целях аудита;
- разработать состав показателей, характеризующих налоговую нагрузку консолидированной группы налогоплательщиков;
- определить основные этапы формирования консолидированной налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;
- обусловить специфику, методику и направления проведения аудита консолидированного налогоплательщика;
- разработать методику аудита в части проверки образования и распределения налоговых обязательств внутри консолидированной группы;
- предложить методику аудита полноты и достоверности формируемых консолидированным налогоплательщиком облагаемых баз по налогу на прибыль.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках раздела "Бухгалтерский учет и экономический анализ" Паспорта специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика согласно п. 1.4 "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и

экономического анализа"; 2.1 "Методология и технология аудита"; 2.4 "Методология разработки программ аудита и плана проверок".

**Предметом исследования** являются организация и проведение аудита обоснованности процессов, возникающих в результате формирования системы консолидированного налогообложения, и достоверности их отражения в налоговом учете консолидированного налогоплательщика в целях информационного обеспечения всех заинтересованных пользователей.

**Объектами исследования** выступают процессы, возникающие при формировании системы консолидированного налогообложения. Были выбраны организации, составляющие консолидированную финансовую отчетность и имеющие намерение создать в будущем консолидированную группу налогоплательщиков по налогу на прибыль - ООО "ШТАТ", ООО "МедТехСервис" (г. Тольятти).

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** При проведении диссертационного исследования использована специальная литература по теории и практике реформирования бухгалтерского (финансового) и налогового учета, отчетности и аудита. В процессе исследования были изучены законодательные и инструктивные источники, материалы научных конференций и сборников. Большое внимание было уделено изучению вопросов консолидации бухгалтерской (финансовой) отчетности, консолидации налогообложения с учетом практики зарубежных стран по составлению консолидированной отчетности.

Методологической основой исследования послужили общенаучные методы и приемы: системный и сравнительный анализ, анализ причинно-следственных связей, наблюдение, а также дедуктивный и индуктивный методы научного познания, позволяющие раскрывать взаимосвязи экономических процессов, методы обобщения, выборки и группировки.

Ожидаемым результатом исследования является методика проведения аудита консолидированного налогоплательщика, подтверждающего законность и достоверность процессов, возникающих при формировании налогооблагаемой консолидированной базы отдельных предприятий группы.

**Научная новизна** диссертационной работы заключается в постановке, теоретическом обосновании концептуальных подходов и разработке методики аудита консолидированного налогоплательщика на основе индивидуального и консолидированного налогообложения.

Проведенное исследование позволило получить следующие наиболее существенные научные результаты:

- раскрыты и детализированы понятия, признаки и критерии формирования консолидированной группы для целей налогообложения как объекта аудита;

- разработан состав показателей для определения налоговой нагрузки консолидированной группы налогоплательщиков, предложены формулы для расчета налоговой нагрузки для консолидированного налогоплательщика, а также налоговой нагрузки всей группы; предложена методика аудита налоговой нагрузки консолидированного налогоплательщика, дана формула определения результативности налогового планирования как объекта аудита;

- представлены основные этапы формирования консолидированной налогооблагаемой базы по налогу на прибыль для исчисления налоговых обязательств;

- определены специфические направления проведения аудита консолидированного налогоплательщика, рекомендовано применительно к консолидированным группам создание в их рамках постоянного аудиторского отдела, обусловлена методика формирования программы проведения аудита консолидированного налогоплательщика, уточнены объекты, приемы и методы аудита применительно к консолидированным группам по налогу на прибыль, что определяет особенность рассматриваемого объекта аудита;

- разработана методика аудита достоверности элиминирования внутригрупповых операций, среднеарифметической величины удельного веса среднесписочной численности (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества с целью применения при формировании налоговой базы по налогу на прибыль консолидированного налогоплательщика;

- предложена методика аудита налогооблагаемой базы по налогу на прибыль консолидированного налогоплательщика в части формирования правильности определения доходов и расходов. Рекомендовано открытие специальных субсчетов по учету консолидированного налога на прибыль к счетам по учету расчетов по налогу на прибыль и учету финансовых результатов, что позволит решить проблему налогового планирования и оптимизации налогов консолидированной группы.

**Практическая значимость** результатов исследования заключается в разработке рекомендаций по формированию методики аудита консолидированного налогоплательщика по налогу на прибыль, учитывающих структуру, характер взаимодействия основного и дочерних обществ, специфику деятельности консолидированной группы. Результаты исследования дают возможность широкого применения теоретических и методологических положений и рекомендаций аудиторскими организациями для создания стандартов, применяемых на этапах планирования и разработки проведения проверок.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения диссертации и результаты, полученные на различных этапах ис-

следования, представлялись в форме докладов на международных, всероссийских, межрегиональных научно-практических конференциях в 2007-2010 гг. и опубликованы в форме статей в сборниках научных трудов.

Отдельные положения исследования апробированы и используются при проведении некоторых этапов аудита в ООО "ШТАТ" и ООО "МедТехСервис". Предложения и рекомендации автора исследования нашли применение в практической деятельности аудиторской фирмы "ИП Абубакирова А.П." при проведении аудиторских проверок. Результаты диссертационной работы используются в учебном процессе института экономики, финансов и права Тольяттинского государственного университета.

**Публикации.** По результатам исследования автором опубликовано 10 печатных работ общим объемом 7,4 печ. л.

**Объем и структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и библиографического списка, изложена на 177 страницах и включает в себя 20 таблиц, 19 рисунков, а также 13 приложений.

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Проведенное диссертационное исследование, а также основные выводы, положения и рекомендации, выносимые на защиту, можно разделить на три логические взаимосвязанные группы теоретических, организационных и методических проблем:

- необходимость разработки концептуальных подходов в определении понятий и видов консолидации для целей налогообложения налогом на прибыль;

- выработка методики организации и проведения аудита консолидированного налогоплательщика с учетом специфики экономической деятельности участников консолидированной группы и системы управленческого учета;

- оценка и подтверждение состава показателей в налоговой отчетности консолидированного налогообложения, создание результативных методов налогового планирования и оптимизации налогов консолидированной группы.

**Первая группа проблем, исследованных в диссертации,** связана с разработкой концептуальных подходов к определению понятий и видов консолидации для налогообложения налогом на прибыль.

Рассматривая сущность аудита, его цели, задачи и функции, следует проводить различия применительно к разновидностям аудита, например



финансового, инвестиционного, промышленного, налогового аудита и аудита консолидированного налогоплательщика (рис. 1) Аудиторская деятельность как таковая, порожденная рыночной экономикой, является составной частью механизма данной экономики. При этом отдельные направления аудита, например, аудит консолидированного налогоплательщика, находится только в начальном периоде развития.

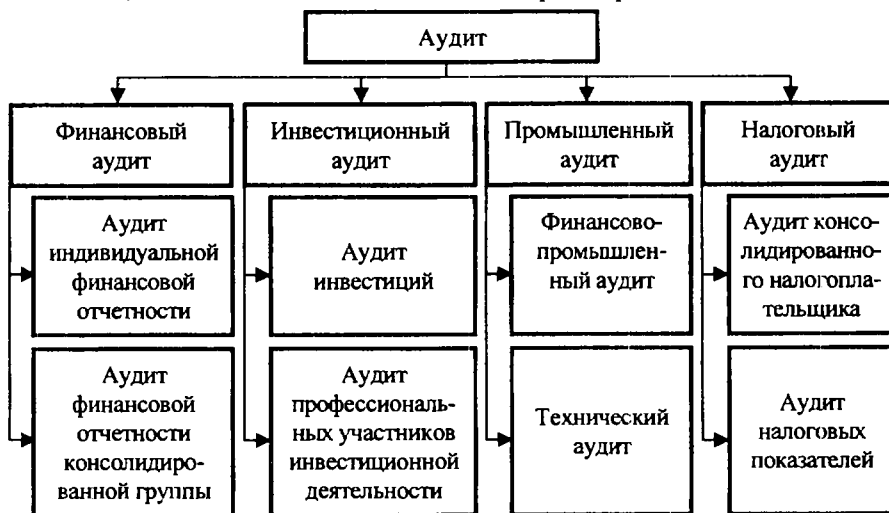


Рис. 1. Классификация аудита

В национальной практике незначительное распространение и развитие по сравнению с практикой зарубежных стран получил налоговый аудит, интегрированный в систему аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности как индивидуального, так и консолидированного налогоплательщика.

Аудит консолидированного налогоплательщика является одним из значимых направлений развития аудита в современных российских условиях. Аудит консолидированного налогоплательщика - это независимая проверка систем бухгалтерского и налогового учета группы на предмет правильности формирования налогооблагаемой базы по каждому виду налогов, исчисления и уплаты налогов и сборов за определенный период времени; состояния расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами; соответствия систем бухгалтерского и налогового учета требованиям действующего законодательства.

Основные задачи аудита консолидированного налогоплательщика - это достоверность и своевременное выявление искажений при расчетах с

бюджетом и внебюджетными фондами, влияющих на правильность заполнения налоговых деклараций; диагностика проблем налогообложения при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности предприятия; анализ структуры налоговых платежей и наличие налоговых рисков; определение обстоятельств, в связи с которыми у предприятия возникают налоговые обязательства; анализ методики исчисления налоговых платежей и использования налоговых льгот с учетом корпоративной структуры и правовых отношений.

В ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитором возможна проверка вопросов правильности исчисления и уплаты налогов, однако в отличие от аудита консолидированного налогоплательщика данные вопросы проверяются выборочным способом, и подчас объем выборки, приемлемый для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, является не презентабельным для выражения мнения о достоверности налоговой отчетности.

В исследовании рассмотрены различия аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности индивидуального налогоплательщика и аудита консолидированного налогоплательщика. Уточнена цель аудита налогообложения консолидированной группы в области налога на прибыль по качественным аспектам, ее можно сформулировать как выражение мнения о достоверности налоговой отчетности по налогу на прибыль и о соответствии порядка ее составления установленным правилам. Определены специфические черты проверки, которые необходимо учитывать на различных этапах проведения аудита.

При определении аудита консолидированного налогоплательщика нельзя не отметить существующую взаимосвязь внешнего и внутреннего аудита по данному направлению. Внутренний и внешний аудит в рассматриваемом контексте - это проверка налоговой отчетности, соблюдение законодательства, т.е. оба вида аудита дают свою оценку деятельности организации в сфере налогообложения.

Дана сравнительная характеристика внутреннего и внешнего аудита. Применительно к консолидированным группам рекомендовано создание в их рамках постоянного аудиторского отдела, предложен внутрифирменный стандарт (правило) аудиторской деятельности с приложением в виде рабочих документов аудитора. Качественный внутренний аудит консолидированного налогоплательщика, с одной стороны, обеспечивает систему внутреннего контроля. С другой стороны, внешние аудиторы поддерживают важную обратную связь относительно качественности этого процесса.

На данный момент в законодательной базе, стандартах и научных трудах различных авторов недостаточно раскрыто содержание понятия консолидации хозяйствующих субъектов для целей налогообложения.

При этом реально проявляется интерес различных пользователей к данному явлению, с одной стороны, как внимание налоговых органов к проблеме консолидированного налогоплательщика, с другой стороны, как потребность руководства группы компаний в оптимизации существующей и прогнозируемой налоговой нагрузки.

Порядок определения группы организаций для целей консолидированного налогообложения может существенно отличаться по параметрам объединения участников при формировании консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, что приводит к объективной необходимости признания различий в составе данных консолидированных групп (рис. 2). Это предопределено как действующими стандартами учета и отчетности, так и разрабатываемыми законопроектами.

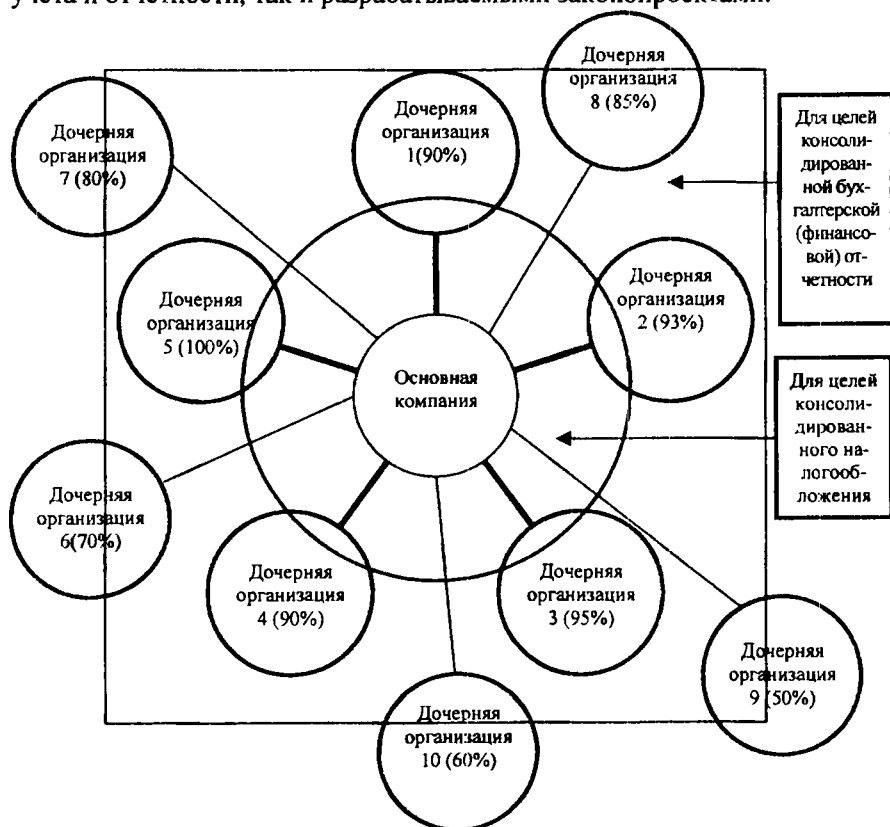


Рис. 2. Периметр консолидированной группы для различных целей объединения

По результатам сравнения закономерен вывод о том, что группа консолидированного налогоплательщика не выходит за пределы консолидированной группы для целей финансовой отчетности, а также указанная группа по составу (периметру) имеет меньшее количество участников, так как критерии отбора участников консолидированного налогоплательщика жестче, а именно:

- непосредственная доля участия материнской компании 90%;
- участие только российских юридических лиц;
- основой создания является заключение договора.

Таким образом, периметр группы для целей формирования консолидированной финансовой отчетности может значительно отличаться от периметра консолидированного налогоплательщика, что предопределено как действующими стандартами учета и отчетности, так и разрабатываемыми законопроектами.

Детализировано понятие консолидированного налогоплательщика как системы регулирования финансово-хозяйственной деятельности участников консолидированной группы в части регулирования налоговых правоотношений в сфере налогообложения путем установления особого порядка исчисления и уплаты налогов, а также путем создания необходимых условий для реализации прав и обязанностей участников группы с учетом совместных результатов финансово-хозяйственной деятельности. Выявлены преимущества и недостатки внедрения системы консолидированного налогоплательщика как для государства в целом, так и для налогоплательщика.

В ходе исследования на основании обобщения опыта использования консолидированного налогообложения за рубежом выделены общие признаки системы консолидированного налогообложения:

- единым консолидированным налогоплательщиком признаются компании, объединенные под общим владением основной организации (доля непосредственного участия - не менее 90%);
- обязанности по уплате налогов от имени всей консолидированной группы исполняет ответственный или любой другой участник согласно условиям договора;
- по налоговым обязательствам консолидированной группы ведется консолидированная налоговая отчетность с формированием единой консолидированной налоговой декларации;
- при формировании налогооблагаемой базы доходы и расходы членов консолидированной группы, возникшие после консолидации, объединяются с возможностью их взаимозачета.

Проведен анализ научных исследований отечественных и зарубежных специалистов в отношении понятия налоговой нагрузки консолиди-

рованного налогообложения. В настоящее время в Российской Федерации авторами рассматриваются такие методы определения налогового потенциала, уровня налоговой нагрузки предприятия, применяемой налоговой ставки, доли налогов в ВВП, которые исчисляются на базе основных показателей экономики страны и характеризуют налоговую нагрузку на макроуровне. В то же время нет единого мнения в отношении методологии расчета этого показателя на микроуровне, т.е. на уровне отдельных налогоплательщиков, и тем более на уровне консолидированных групп.

В результате изучения существующих методов определения налоговой нагрузки, предложена расчетная формула налоговой нагрузки консолидированного налогоплательщика:

$$ННКН = \frac{КН}{КНВ}, \quad (1)$$

где *ННКН* - налоговая нагрузка консолидированного налогоплательщика;

*КН* - консолидированный налог;

*КНВ* - консолидированная налогооблагаемая выручка.

Если рассматривать налоговую нагрузку не только в части консолидированного налогообложения, а как налоговую нагрузку всей консолидированной группы, то в абсолютном выражении ее можно представить как

$$ННКГ = КН + НН \text{ участников группы.} \quad (2)$$

В относительном выражении налоговая нагрузка консолидированной группы может быть определена как

$$ННКГ = \frac{КН + НН \text{ участников группы}}{КНВ}, \quad (3)$$

где *ННКГ* - налоговая нагрузка консолидированной группы;

*НН* - сумма налоговых нагрузок каждого участника консолидированной группы.

Обоснованием данного расчета может являться тот факт, что сумму консолидированного налога определяет ответственный участник консолидированной группы на основании поданных налоговых деклараций других участников группы. Причем консолидация распространяется на определение только той налоговой базы по налогу на прибыль организаций, к которой применяется налоговая ставка, установленная гл. 25 ст. 284 п. 1 НК РФ и действующая конкретный период времени.

В процессе диссертационного исследования проанализированы порядок формирования периметра консолидированного налогоплательщика для целей налогообложения налогом на прибыль, правила расчета и уплаты налога на прибыль консолидированным налогоплательщиком,

налогообложение прибылей и убытков от внутригрупповых операций в сравнении с международным опытом.

Представлены основные этапы формирования консолидированных налогооблагаемых баз по налогу на прибыль, основанные на объединении информации налоговых учетных систем основной и дочерних компаний. При этом стоит отметить, что обязанности ответственного участника консолидированного налогоплательщика может исполнять любая организация консолидированной группы, даже дочерняя организация. При этом процесс консолидации предусматривает последовательный ряд специальных расчетов и корректировок, каждый из которых предполагает те или иные действия по трансформации налогооблагаемых баз отдельных компаний в комплексную консолидированную налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (рис. 3).



**Рис. 3. Рекомендуемые этапы формирования налогооблагаемой базы консолидированного налогоплательщика**

Согласно проекту ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков", участники

консолидированной группы ведут налоговый учет и исчисление налогооблагаемой базы по налогу на прибыль по правилам, установленным для отдельных компаний (ст. 282 в редакции проекта). Следовательно, данная модель консолидированного налогообложения не предусматривает создание новой категории в лице консолидированной группы налогоплательщиков с передачей основных прав и обязанностей участников этой группы, связанных с исчислением и уплатой налога на прибыль.

Перед вхождением в консолидированную группу налогоплательщиков все ее участники обязаны восстановить резервы по сомнительным долгам, гарантийному ремонту и обслуживанию в части сделок с другими участниками данной группы и уплатить с них налог на прибыль, так как институт консолидированного налогоплательщика не предусматривает создания резервов.

Каждый участник консолидированной группы налогоплательщиков корректирует исчисленную налоговую базу посредством исключения из расчета полученных им прибылей и убытков по сделкам внутри группы. Из этого следует, что в консолидированную налогооблагаемую базу не следует включать показатели, характеризующие внутригрупповые операции. Напрашивается аналогия с традиционными подходами к консолидированной финансовой отчетности, которая характеризует отношения компании с внешней средой, но никак не отношения между подразделениями, находящимися внутри компании.

В ходе изучения внутригрупповых операций консолидированного налогоплательщика для целей определения правомерного распределения денежных потоков было уточнено понятие трансфертного ценообразования как манипулирования в механизме перераспределения доходов, расходов, затрат между участниками консолидированной группы налогоплательщиков способом, отличным от тех, которые были бы использованы в операциях, совершенных на обычных рыночных условиях с целью получения налоговой прибыли.

В результате сложных экономических взаимоотношений между участниками консолидированного налогоплательщика при реализации ими товаров и услуг возникает необходимость правильного определения налогооблагаемой прибыли каждого из подразделений, действующих в различных организационно-правовых формах. Причем основной целью распределения прибыли консолидированного налогоплательщика в целом является обеспечение справедливой доли налоговой базы для каждой налоговой юрисдикции, в пределах которой функционирует соответствующее подразделение консолидированной группы.

**Вторая группа проблем, исследованных в диссертации,** связана с разработкой методики организации и проведения аудита консолидированного

налогоплательщика с учетом специфики экономической деятельности участников консолидированной группы и системы управленческого учета.

В исследовании проведено сравнение общепринятых приемов и методов организации аудита и аудита налогообложения консолидированной группы.

Объект аудита консолидированного налогоплательщика определен как отдельные или взаимосвязанные экономические, организационные, информационные или иные процессы функционирования консолидированного налогоплательщика в сфере индивидуального и консолидированного налогообложения, состояние которых может быть оценено количественно или качественно. Информация, собранная и изученная аудитором в ходе проверки, служит обоснованием выводов аудитора и является аудиторским доказательством, позволяющим оценить правомерность и полноту как признания налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, так и исчисления налогов отдельными участниками и консолидированным налогоплательщиком в целом.

Методы аудита консолидированного налогоплательщика предложено определить в следующие группы:

- определение состояния объектов участников группы, а также группы в целом в натуральной и качественной формах;
- сопоставление в пределах участника группы, а также группы в целом;
- оценка участников группы и группы в целом.

В ходе исследования рассмотрены и определены задачи аналитических процедур при проведении аудита консолидированного налогообложения:

- изучение деятельности консолидированной группы налогоплательщиков;
- оценка финансового и налогового положения консолидированной группы налогоплательщиков, перспектив непрерывности его деятельности;
- выявление фактов искажения отчетности как участников группы, так и консолидированной группы в целом;
- сокращение числа детальных аудиторских процедур по существу.

Независимо от организации работ в ходе аудита консолидированного налогоплательщика необходимо выполнить следующие аудиторские процедуры:

- анализ применяемой системы налогообложения рассматриваемых в рамках консолидированного налогообложения экономических субъектов;
- проверка полноты и правильности определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль консолидированного налогоплательщика;
- выявление основных факторов, влияющих на налоговые показатели и налогооблагаемую базу по налогу на прибыль;



- проверка применения действующих ставок консолидированного налога;
- оценка правильности исчисления налоговых платежей консолидированного налогоплательщика;
- анализ ведения бухгалтерского (финансового) и налогового учета при консолидированном налогообложении на соответствие предъявляемым требованиям бухгалтерского (финансового) и налогового законодательства;
- проверка своевременности представления деклараций по налогам в Федеральную налоговую службу, своевременность уплаты налоговых платежей, возможных штрафных санкций за неисполнению налоговых обязательств.

Выявлены специфические методы, основанные на общепринятых методах, которые раскрывают особенности консолидированной группы налогоплательщиков:

- метод анализа налоговых деклараций. Налоговая декларация, отражающая консолидированную расчетную базу группы, составляется путем построчного суммирования данных налоговых деклараций по налогу на прибыль всех участников консолидированной группы налогоплательщиков;
- метод анализа бухгалтерских счетов или субсчетов к налоговому учету. При аудите консолидированного налогоплательщика следует руководствоваться в общеустановленном порядке уровнями существенности и аудиторского риска и учитывать специфику деятельности аудируемого субъекта - консолидированной группы. В частности, отдельного внимания заслуживает неотъемлемый риск, который должен иметь большее значение для консолидированной группы, чем для отдельного участника, что объясняется эффектом синергии.

Совокупность приемов, с помощью которых познается и оценивается состояние налогообложения консолидированной группы, можно считать специфическим методом аудита консолидированного налогоплательщика.

В процессе исследования изучены регламентирующие документы о налоговых обязательствах для целей формирования бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности участниками группы. Объекто налогообложения в соответствии с действующим российским законодательством признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

При формировании показателей налоговой отчетности следует учесть особенности, проявляющиеся при консолидации компаний, в частности их различия в определении доходов и расходов, а также критериев их признания и оценки при формировании налогооблагаемых баз и налоговых показателей каждого участника консолидированной группы.

На основании проведенного исследования даны необходимые рекомендации, охарактеризованы основные этапы и процедуры проверки

правомерности определения субъектов консолидации в целом и консолидированного налогообложения в частности. Следует отметить, что в законодательно-нормативной базе регламентирован вопрос признания состава консолидированной группы, которая может изменяться в течение налогового (отчетного) периода.

В ходе финансово-хозяйственной деятельности консолидированной группы налогоплательщиков возможно изменение состава группы вплоть до ее ликвидации. Данные изменения могут быть связаны с добровольным выходом участника (при соблюдении условий договора создания группы) или с включением в периметр консолидированного налогообложения других участников. В работе представлены основные причины изменения налоговой базы по консолидированному налогу на прибыль в случае изменения состава группы и признания полученных убытков.

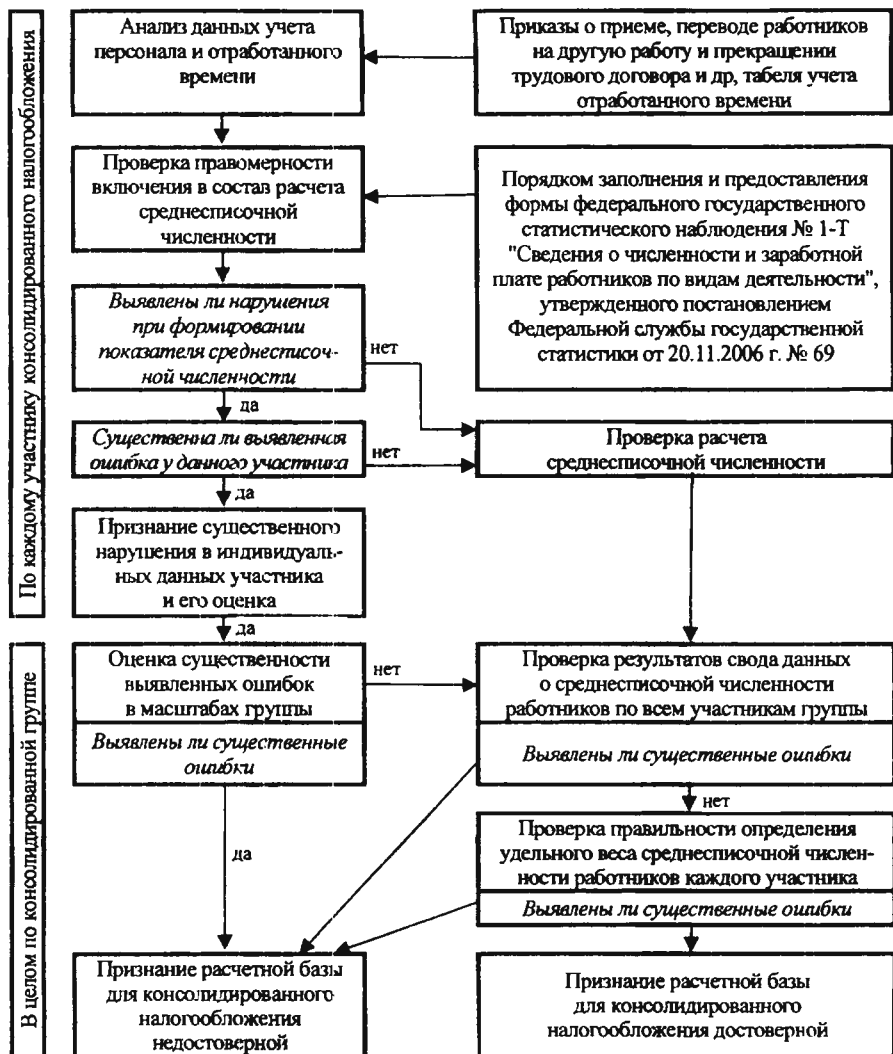
**Третья группа проблем, решению которых посвящена диссертация,** связана с оценкой и подтверждением состава показателей в налоговой отчетности консолидированного налогообложения, с созданием результативных методов налогового планирования и оптимизации налогов консолидированной группы.

При дальнейшем исследовании проведения аудита консолидированного налогообложения были рассмотрены и уточнены такие показатели определения доли консолидированной расчетной базы, как среднеарифметическая величина удельного веса среднесписочной численности (расходов на оплату труда) и удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества конкретного участника группы. Установлен порядок проверки правильности расчета среднесписочной численности работников отдельных предприятий - участников консолидированного налогообложения и разработана блок-схема аудита достоверности данных о среднесписочной численности консолидированной группы для целей налогообложения налогом на прибыль (рис. 4).

Разработана специфика определения стоимости амортизируемого имущества для участников консолидированной группы налогоплательщиков.

Предложена схема проверки применения метода и порядка расчета сумм амортизации основных средств и нематериальных активов участниками консолидированного налогообложения.

При рассмотрении процесса аудита налогооблагаемой базы по налогу на прибыль консолидированного налогоплательщика предложен вариант аудита правомерности и полноты включения в налогооблагаемую базу его доходов и расходов согласно применяемой учетной политике. Выявлены основные виды нарушений, которые могут быть обнаружены в результате проведения аудита консолидированного налогоплательщика.



**Рис. 4 Блок-схема аудита достоверности данных о среднесписочной численности консолидированной группы для целей налогообложения налогом на прибыль**

При проведении аудита консолидированного налогообложения и налога на прибыль немаловажное место занимает проверка подтверждения информации об отложенных налоговых активах, обязательствах, постоянных разницах. На данном этапе аудита необходимо проверить пра-

тельность формирования условного дохода (расхода) по налогу на прибыль, постоянных и временных разниц, а также отражение соответствующих записей в регистрах бухгалтерского консолидированного учета на основании данных участников консолидированной группы.

Следующим этапом аудита консолидированного налогообложения является проверка правильности формирования текущего консолидированного налога на прибыль (текущего налогового убытка). В данном случае необходимо сопоставить величину условного дохода (расхода) и его корректировок на суммы постоянных налоговых обязательств по консолидированному налогообложению, отложенных налоговых активов и обязательств отчетного периода по консолидированному налогообложению с величиной налога на прибыль, отраженной в консолидированной декларации по налогу на прибыль и подлежащей уплате в бюджет за отчетный период.

Рекомендовано при проверке правомерности формирования постоянных и временных разниц при консолидированном налогообложении в бухгалтерском учете, а также при проверке правильности формирования текущего консолидированного налога на прибыль (текущего налогового убытка) открытие специальных субсчетов к счетам учета прибылей и убытков для обособленного учета внутрихозяйственных расчетов и специальных субсчетов учета консолидированного налога к счетам учета налогов и прибыли.

При рассмотрении аудита налоговой нагрузки консолидированного налогоплательщика определены правомерность и обоснованность включения в расчет таких показателей, как консолидированный налог и консолидированная налогооблагаемая выручка, уровень налоговой нагрузки консолидированного налогообложения и результативность налогового планирования, которые можно оценивать с помощью следующей формулы:

$$K_{pkn} = \frac{ЧПКН}{НПКН}, \quad (3)$$

где  $K_{pkn}$  - коэффициент результативности консолидированного налогообложения;

$ЧПКН$  - чистая прибыль консолидированного налогообложения;

$НПКН$  - налоговые платежи консолидированной группы.

Данный показатель увеличивается, если в результате налогового планирования консолидированная группа платит меньше налогов.

Разработан алгоритм процесса аудита взаимозвязки налоговых показателей (рис. 5).

В ходе диссертационного исследования разработаны и предложены формы рабочих документов, являющихся приложением к рекомендованному внутрифирменному стандарту (правилу) аудиторской деятельности для отражения следующих результатов проведения аудиторских процедур:

- проверки состава консолидированного налогоплательщика (периметра консолидированного налогообложения);

- правомерности признания среднесписочной численности;
- правомерности исчисления доходов по видам выручки для целей налогообложения налогом на прибыль;
- правомерности определения момента признания выручки консолидированного налогоплательщика;
- проверки полноты и своевременности уплаты консолидированного налога на прибыль в бюджет;
- проверки налоговых деклараций участников консолидированного налогообложения;
- проверки распределения суммы консолидированного налога.



Рис. 5. Аудит налоговой нагрузки консолидированной группы

В настоящее время проблемы формирования налогооблагаемых баз и их аудита для консолидированного налогоплательщика современными интегрированными структурами находятся в центре внимания ведущих отечественных и зарубежных ученых в области теории и практики бухгалтерского учета, финансового анализа деятельности и организации аудита в условиях рыночных отношений. При признании и введении института консолидированного налогообложения в России возникнет необходимость формирования

консолидированного учета и возрастут необходимость и значимость аудита консолидированного налогоплательщика.

## ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### *В журналах и изданиях, определенных ВАК*

1. *Луговкина, О.А.* Приемы и методы аудита консолидированного налогоплательщика [Текст] / О.А. Луговкина // Современные исследования социальных проблем: сб. ст. Общерос. науч.-практ. конф. - Красноярск, 2010. - № 3. - 0,6 печ. л.
2. *Луговкина, О.А.* Определение состава консолидированной группы для целей финансовой отчетности и системы консолидированного налогообложения [Текст] / О.А. Луговкина // Современные исследования социальных проблем: сб. ст. Общерос. науч.-практ. конф. - Красноярск, 2009. - № 3. - 0,9 печ. л.
3. *Луговкина, О.А.* Аудит индивидуального и консолидированного налогоплательщика [Текст] / О.А. Луговкина // Вестн. Самар. гос. ун-та путей сообщения. - Самара, 2009. - № 5 (17). - Т. 2. - 1,1 печ. л.
4. *Луговкина, О.А.* Необходимость практико-ориентированного образования у студентов экономического профиля в сфере аудита налоговых обязательств [Текст] / О.А. Луговкина // Изв. Самар. науч. центра Рос. акад. наук. - Самара, 2008. - № 10. - 1,1 печ. л.

### *В других изданиях*

5. *Луговкина, О.А.* Оценка взаимосвязи консолидированного налогообложения и финансовой (бухгалтерской) отчетности по МСФО [Текст] / О.А. Луговкина // Экономика, финансы и бизнес: материалы 1-й Всерос. конф. молодых ученых (с междунар. участием). - Иваново, 2010. - 0,8 печ. л.
6. *Луговкина, О.А.* Основные требования к составу, структуре, раскрытию информации при составлении финансовой отчетности согласно требованиям МСФО и российского законодательства [Текст] / О.А. Луговкина // Актуальные проблемы в области экономики, юриспруденции, маркетинга, менеджмента: сб. материалов 3-й Всерос. науч.-практ. конф. - Ижевск, 2009. - 0,7 печ. л.
7. *Луговкина, О.А.* Раскрытие информации о налоговых показателях участников консолидированной группы для целей исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль при аудите консолидированного налогоплательщика [Текст] / О.А. Луговкина // ЭВРИКА-2009: Всерос. смотр-конкурс науч.-техн. творчества студентов высш. учеб. заведений. - Новочеркасск, 2009. - 0,5 печ. л.
8. *Луговкина, О.А.* МСФО 12 "Налоги на прибыль" и ПБУ 18 "Учет расчетов по налогу на прибыль" [Текст] / О.А. Луговкина // Изменяющаяся Россия. Социально-экономические инновации: материалы XXV Междунар. науч.-практ. конф. - Челябинск, 2008. - 0,8 печ. л.
9. *Луговкина, О.А.* Необходимость внедрения института консолидированного налогоплательщика в России [Текст] / О.А. Луговкина // Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики: материалы V юбил. междунар. науч.-практ. конф. - Тольятти, 2008. - 0,6 печ. л.
10. *Луговкина, О.А.* Понятия и классификация консолидированных групп в национальной экономике [Текст] / О.А. Луговкина // Сб. тез. 14-й межрегион. науч.-практ. конф. студентов и аспирантов. - Красноярск, 2008. - 0,3 печ. л.



102